

RECOMENDAÇÃO DE OPORTUNIDADE DE MELHORIA NA CONTABILIDADE COM A INCLUSÃO DE UMA ABORDAGEM ORIENTADA AOS IMPACTOS AMBIENTAIS E SOCIAIS EM UMA EMPRESA DE SANEAMENTO MUNICIPAL

Tatiana Gama Ricci - Universidade Presbiteriana Mackenzie

Cecilia Moraes Santostaso Geron

Davi Jônatas Cunha Araújo - Universidade Presbiteriana Mackenzie

Ana Maria Roux Valentini Coelho César

Resumo

As empresas buscam fornecer informações financeiras de maneira tempestiva para os tomadores de decisões, investidores e demais partes interessadas, porém há uma nova demanda por informações não financeiras, também conhecidas por informações de sustentabilidade, que é um desafio hoje para a contabilidade convencional. Este trabalho tem como objetivo apresentar, em um caso prático de uma empresa de saneamento municipal, quais as informações iniciais de sustentabilidade que a contabilidade precisa incluir em seus registros e as ferramentas de contabilidade da sustentabilidade de estudos publicados para que a contabilidade seja também um fornecedor de informações não financeiras. Como resultado, identifica como uma oportunidade de melhoria para a contabilidade a inclusão de aspectos ambientais e sociais em seus registros com a recomendação de criação de um sistema de contabilidade de sustentabilidade. As dificuldades estão relacionadas com a falta de conhecimento e registros das ações ambientais e sociais na contabilidade e a falta de conhecimento de conceitos de sustentabilidade entre os gestores. O impacto relevante é quanto ao atendimento pela contabilidade de uma nova demanda dos stakeholders e com a melhora de diálogo entre os diversos profissionais. O destaque é a demonstração da participação da contabilidade como protagonista na elaboração de informações não financeiras.

Palavras-chave: Contabilidade da sustentabilidade; Informações não financeiras; Partes interessadas

Abstract

Companies seek to provide financial information in a timely manner to decision makers, investors and other interested parties, but there is a new demand for non-financial information, also known as sustainability information, which is a challenge today for conventional accounting. This paper aims to present, in a practical case of a municipal sanitation company, what initial sustainability information accounting needs to include in its records, as well as presenting sustainability accounting tools from published studies so that accounting is also a provider of non-financial information. As a result, it identifies the inclusion of environmental and social aspects in its records as an improvement for accounting, with the recommendation to create a sustainability accounting system. The difficulties are related to the lack of knowledge and records of environmental and social actions in accounting and the lack of knowledge of sustainability concepts among managers. The relevant impact is in terms of accounting meeting a new demand from stakeholders and improving dialogue between different professionals. The highlight is the demonstration of the participation of accounting as a protagonist in the preparation of non-financial information.

Keywords: Accounting for sustainability; Non-financial information; Stakeholders

RECOMENDAÇÃO DE OPORTUNIDADE DE MELHORIA NA CONTABILIDADE COM A INCLUSÃO DE UMA ABORDAGEM ORIENTADA AOS IMPACTOS AMBIENTAIS E SOCIAIS EM UMA EMPRESA DE SANEAMENTO MUNICIPAL

1 INTRODUÇÃO

Para Turturea (2015), o aumento da demanda de informações sociais e ambientais acontece por elas também serem importantes e consideradas como base na tomada de decisões em uma companhia.

Diante dessa demanda, a controladoria se apresenta como um setor facilitador dessas informações com a geração de novos relatórios que até então não eram organizados em sistemas de contabilidade, pois são informações não financeiras, geralmente divulgadas em Relatórios de Sustentabilidade (Liu et al., 2019).

Sustentabilidade é o princípio no qual se assegura que o que se consome hoje não afetará a disponibilidade de opções econômicas, sociais e ambientais das futuras gerações, tendo como base o tripé de *people* (pessoas), *planet* (planeta) e *profit* (lucro), conhecido como *Triple de Bottom Line* (Elkington, 1998).

Para Schaltegger e Burritt (2010), o termo “contabilidade da sustentabilidade” é utilizado para descrever as interações das dimensões de sustentabilidade (econômica, ambiental e social) por meio de registro, análise e relato dos impactos financeiros com relação à dimensão social e ambiental, os impactos ambientais e sociais na dimensão econômica e as interações entre essas dimensões.

A contabilidade da sustentabilidade se apresenta como um desafio (Gray, 2010), e uma mudança no que se conhece hoje na contabilidade convencional se faz necessária, principalmente com relação à inclusão de uma abordagem orientada aos impactos sociais e ambientais, não focada apenas no financeiro (Unerman & Chapman, 2014).

Mais recentemente, Hörisch et al. (2020) estudaram como a contabilidade pode apoiar a geração de valor para as partes interessadas das entidades. De acordo com os autores, as demandas dos *stakeholders* podem ser tratadas nos relatórios de sustentabilidade, devidamente incluídos na contabilidade (Hörisch et al., 2020).

O que se discute é como a contabilidade pode auxiliar na medição e gestão da sustentabilidade. Trata-se de aspectos não financeiros, ainda sem padronização, o que dificulta a comparação. Dessa forma, se a empresa define como objetivo estratégico o desenvolvimento sustentável, é necessário definir como será feita a medição da sustentabilidade com definições de gerenciamento e formas de alcançar seus objetivos (Zborková & Dvořáková, 2014).

Destacam-se também os conceitos de capitais e do pensamento integrado introduzido pelo *Framework* do Relato Integrado em 2013. Segundo o *International Integrated Reporting Council* (IIRC), as organizações possuem outros capitais, não só o financeiro, e eles estão interligados no modelo de negócio da empresa, sendo afetados por seu consumo, reposição ou até mesmo sua transformação, tanto em recursos físicos como em valores (IIRC, 2013).

Schaltegger et al. (2017) apresentaram que para a construção de uma nova visão para a contabilidade é necessário que a empresa adote a inovação com foco na identificação e avaliação dos impactos ambientais e sociais para apoiar a organização na criação de soluções em sustentabilidade e desta forma vincular ações e resultados corporativos ao desenvolvimento sustentável.

Os pesquisadores Unerman e Chapman (2014) defendem que está na contabilidade a esperança de tornar os desafios do desenvolvimento sustentável concretos dentro das organizações, e De La Cueva (2021) afirma que a contabilidade é uma parte essencial para a promoção do desenvolvimento sustentável com competência de aplicação do modelo econômico, político, ambiental e social.

Roberts et al. (2021) defendem que são os contadores os profissionais que possuem conhecimento, capacidade e habilidade para utilizar os mecanismos da contabilidade como uma ferramenta de mudança em uma nova era, a era da sustentabilidade, na qual informações econômicas não são o único foco de discussão para as empresas (Oliver et al., 2016).

Desta forma, há uma nova demanda das partes interessadas por informações ambientais e sociais, ou seja, informações não financeiras que não se encontram estruturadas na contabilidade convencional, também chamadas de informações de sustentabilidade, que se apresentam como uma novidade para a contabilidade.

O caso estudado é em uma empresa de saneamento municipal do interior do estado de São Paulo, e a pesquisa se apresentou como o diagnóstico inicial para atendimento das novas demandas de diversos grupos de *stakeholders*, incluindo investidores, com relação às informações de natureza não financeira pela contabilidade para melhora de prestação de contas.

Diante desses recentes conceitos que trazem novos desafios aos profissionais que atuam no dia a dia da contabilidade com informações, muitas vezes, não controladas nos sistemas contábeis, este trabalho tem a seguinte questão de pesquisa: qual oportunidade de melhoria para que a contabilidade seja também um setor fornecedor de informações não financeiras e colabore para a melhora da prestação de contas em uma empresa de saneamento municipal?

Para responder a essa questão, a presente pesquisa tem como objetivo apresentar, em um caso prático, quais as informações iniciais de sustentabilidade que a contabilidade precisa incluir em seu sistema e também apresentar as ferramentas de contabilidade da sustentabilidade de estudos publicados.

A maioria das pesquisas apresenta a preocupação com a divulgação de relatórios de sustentabilidade, bem como o registro do volume de informações, faltando pesquisas que tratam da prática aprimorada, ou seja, a prática da contabilidade que desencadeie em uma melhor prestação de contas e na melhora desses relatórios (Adams & Larrinaga-González, 2007).

O ineditismo desta pesquisa está em apresentar a participação dos contadores na elaboração das informações de sustentabilidade, colocando a controladoria no papel de protagonista como fonte de informações para os tomadores de decisões, tanto de informações financeiras como informações não financeiras (Roberts et al., 2021).

Desta forma, este trabalho se justifica pela lacuna entre a contabilidade convencional e a contabilidade da sustentabilidade, que inclui informações não financeiras (Gray, 2010), tendo em vista novas demandas de informações pelas partes interessadas (Hörisch et al., 2020; Turturea, 2015).

2 CONTEXTO E REALIDADE INVESTIGADA

O caso estudado é a empresa de saneamento de uma cidade do interior do estado de São Paulo que faz a captação de água bruta e realiza seu tratamento para levar água de qualidade para uma população de cerca de um milhão de habitantes. Também tem como atividade a coleta e o tratamento de esgoto da população. A atividade de saneamento está conectada diretamente com aspectos ambientais (uso da água dos rios e descarte de esgoto), com aspectos sociais (saúde e renda da população) bem como aspectos de desenvolvimento econômico (obras de infraestrutura), com a necessidade de fornecer informações de qualidade aos tomadores de decisões com demonstração dos valores gerados às diversas partes interessadas e o real impacto social e ambiental de suas atividades.

A criação de novas ferramentas para a contabilidade moderna para enfrentar os desafios da sustentabilidade na contabilidade é incentivada nos estudos de Schaltegger e Burritt (2010) e Bebbington e Larrinaga (2014), sendo a contabilidade de sustentabilidade uma alternativa que tem como base as necessidades das partes interessadas, ou seja, suas demandas, a serem tratadas nos relatórios de sustentabilidade devidamente incluídos na contabilidade (Hörisch et al., 2020).

Em 2021, o Grupo Report (2021) publicou um estudo no qual apresenta alguns *frameworks* e *standards* com o objetivo de auxiliar a organização na escolha do reporte para suas informações não financeiras, o que eles também chamaram de informações relacionadas com ESG (*Environmental, Social e Governance*). A sigla ESG representa informações que se relacionam com questões de desempenho ambiental, social e de governança e vem ganhando importância, sendo cada vez mais utilizada pelas companhias (Eccles & Krzus, 2011).

Para este trabalho, utilizou-se a nomenclatura de informações não financeiras ou de sustentabilidade como sendo informações ambientais e sociais de impacto na companhia que se relacionam com práticas ambientais, sociais e de governança.

Algumas pesquisas apresentam ferramentas para a contabilidade da sustentabilidade, mas ainda são poucas as pesquisas que trazem na prática a participação da contabilidade na gestão das informações de sustentabilidade das empresas e apresentem as dificuldades e oportunidades de melhoria das informações consideradas não financeiras no ambiente interno da organização.

O desafio deste trabalho está em buscar as informações necessárias que a contabilidade precisa ter em seus registros para incluir as informações de sustentabilidade na contabilidade e conhecer os conceitos e características de modelos disponíveis de sistemas e ferramentas de contabilidade da sustentabilidade.

A realidade da empresa estudada é apresentada neste capítulo através das etapas de captação da situação, contexto histórico e questões atuais. Com isso, foi gerado o diagnóstico desta pesquisa, que é o problema enfrentado pela organização (Jönsson & Lukka, 2005).

A captação da situação na empresa estudada surgiu por meio de novas demandas dos investidores, gestores e outras partes interessadas pelas informações não financeiras, que vai ao encontro com os estudos de Turturea (2015), sendo que essa nova demanda não se encontra devidamente estruturada na contabilidade da empresa, ou seja, essas informações não se encontram registradas em um sistema específico e não há o acompanhamento e monitoramento desses indicadores.

A empresa estudada divulga anualmente seu Relatório de Sustentabilidade e a atualização dos indicadores é solicitada uma vez ao ano aos gestores das diversas áreas para que seja preparado o relatório da entidade, sendo divulgado em períodos diferentes da publicação das demonstrações financeiras.

No decorrer dos anos de 2021 e 2022, a empresa recebeu a visita de financiadores externos e uma de suas demandas focava em informações não financeiras atualizadas, surgindo assim uma lacuna entre as informações solicitadas de uma importante parte interessada e as informações fornecidas pela empresa estudada.

A falta de tempestividade da informação não financeira foi o foco inicial para a oportunidade de melhoria, que na organização é caracterizada pela demora na disponibilização das informações constantes no Relatório de Sustentabilidade aos *stakeholders* e tomadores de decisões, o que prejudica a tomada de decisões de investidores e credores ou outros *stakeholders*. Conforme o *Conceptual Framework* do *International Financial Reporting Standards Foundation* (IFRS), tempestividade significa disponibilizar informações aos tomadores de decisões no tempo hábil para a tomada de decisão (IFRS, 2010).

A demanda por informações não financeiras também foi solicitada pelos gestores da sala de controle de operação da companhia, chamada de “Sala de Situação”. Nessa sala, é possível visualizar e acompanhar todo o processo operacional da empresa, desde a captação da água bruta até seu descarte, realizados pelas Estações de Tratamento de Esgoto (ETE) e Estações de Produção de Água de Reúso (EPAR), bem como o acompanhamento de vazamentos e manutenções por meio de um sistema moderno e parametrizado para as necessidades da empresa.

A solicitação desses gestores foi para que sejam realizados esforços para que as informações do Relatório de Sustentabilidade sejam atualizadas constantemente e seus indicadores (sociais e ambientais) incluídos na interface gráfica (Power BI) para que seja possível também sua visualização no sistema da Sala de Situação. A Sala de Situação é um local que recebe visitas de diversos *stakeholders* e os gestores relataram que questionamentos de informações ambientais e sociais, incluindo seu relacionamento com aspectos e impactos ambientais e sociais, capitais envolvidos, riscos e Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS), passaram a ser frequentes no último ano.

Diante das novas demandas, em maio de 2022, foi criado um Grupo Gestor de ESG formado por câmaras temáticas específicas, com participação de profissionais de diversos setores da companhia, sendo que sua coordenação está dividida entre um profissional da contabilidade e um da área do meio ambiente. Esse grupo foi importante para fortalecer as discussões a respeito das ações ambientais e sociais da empresa (Lamberton, 2000) bem como no auxílio da elaboração das informações para serem integradas na contabilidade e divulgadas no Relatório de Sustentabilidade.

Atualmente as informações de desempenho não financeiro começam a ganhar força como informações também necessárias nas divulgações das empresas (Turturea, 2015), porém, o termo sustentabilidade não está devidamente incluído nos livros convencionais de contabilidade e se apresenta como uma novidade para a área (Gusc & Van Veen-Dirks, 2017).

Dada a importância de trazer a sustentabilidade para a contabilidade, em 2021 o IFRS criou o *International Sustainability Standards Board* (ISSB), decorrente de uma consulta pública realizada em 2020. O ISSB tem como objetivo responder demandas relacionadas com melhora da comparabilidade das divulgações de sustentabilidade das empresas e atender às necessidades dos investidores do mercado. O que se espera é que o ISSB crie padrões de divulgação sobre os riscos e as oportunidades relacionados à sustentabilidade das empresas para auxiliar o mercado em suas decisões (IFRS, 2021).

Diante do exposto, as primeiras lacunas identificadas com relação a informações não financeiras dentro da contabilidade foram: falta de conhecimento e registros das ações ambientais e sociais da empresa na contabilidade, falta de integração dessas ações com os aspectos e impactos financeiros, ambientais e sociais, com os capitais envolvidos, com os riscos e com os ODS.

A atenção da empresa quanto às lacunas encontradas se justifica quando relacionadas com a Teoria dos *Stakeholders*, que são as novas demandas de informações das partes interessadas (Larrinaga-González, 2017), incluindo investidores, e também com a Teoria da Legitimidade, quanto à manutenção da licença social da empresa para continuar funcionando (Deegan, 2002).

A utilização da Teoria dos *Stakeholders* vem ao encontro do papel dos *stakeholders* na criação de novas instituições (Machado, 2009). No caso em estudo, os *stakeholders* causadores da mudança são os financiadores e investidores que trouxeram novas demandas para a empresa com relação às informações de impacto social e ambiental em suas divulgações. Porém, como há a necessidade das informações não financeiras para os tomadores de decisões (gestores internos), eles também são causadores da mudança.

Na contabilidade socioambiental, Larrinaga-González (2017) defende que a teoria dos *stakeholders* é capaz de compreender como é a atuação da organização frente a diversos grupos de interesses e que estes possuem graus diferentes de interesses, sendo considerado mais importante dependendo do quanto seus interesses são considerados legítimos, poderosos ou urgentes junto da empresa.

A legitimação das operações da organização por meio da divulgação de informações ambientais e sociais se apresentou como uma evidência que Deegan (2002) encontrou em seus estudos sobre o efeito legitimador das divulgações sociais e ambientais, trazendo desta forma a

Teoria da Legitimidade para a discussão no ambiente empresarial relativo à contabilidade social e ambiental.

Considerando que há uma interligação entre as teorias, é possível que a empresa alcance a legitimidade de suas atividades para com determinado grupo de *stakeholder* com a divulgação de determinada informação, sendo que a empresa se utiliza da Teoria dos *Stakeholders* quando reconhece que é necessário realizar o gerenciamento das partes interessadas, identificando e conhecendo suas expectativas para empreender nos interesses da empresa (Deegan, 2002).

Desta forma, nos próximos capítulos apresentam-se a intervenção inicial seguida por uma perspectiva ampla a respeito das informações ambientais e sociais de pesquisas realizadas relacionadas com a inclusão da sustentabilidade na contabilidade, a oportunidade de melhoria identificada para a empresa estudada e por último as conclusões e contribuições.

3 INTERVENÇÃO

A intervenção inicial foi realizada a partir da identificação das informações de sustentabilidade que a empresa possui, ou seja, das ações que estão relacionadas com aspectos ambientais e sociais de impacto relevante para as partes interessadas e que envolvam diversos capitais, não apenas o financeiro. Para Schaltegger et al. (2017) essa etapa tem foco na inovação de gestão de informação de sustentabilidade dentro da contabilidade.

Com o objetivo de criar uma solução que diminua o distanciamento entre teoria e prática, a atual pesquisa tem como base epistemológica o método *design science research*, que é um método orientado à solução do problema (Dresch et al., 2015) e a teoria intervencionista, que tem como vantagem que a solução do problema acontece durante o próprio processo de intervenção, tendo benefícios tanto para os práticos, por se utilizarem do conhecimento advindo da intervenção, quanto para os acadêmicos, com a possibilidade de terem um campo de pesquisa que gere soluções práticas para o problema, inclusive com o desenvolvimento de uma teoria (Suomala et al., 2010).

O objetivo da pesquisa intervencionista é, além do avanço do conhecimento (Baard, 2010), obter um resultado relevante diante da oportunidade de conectar a teoria com a prática (Oyadomari, et al. 2012).

A pesquisa intervencionista participante foi aplicada com a participação ativa de um dos pesquisadores deste trabalho, coordenador do Grupo Gestor de ESG ligado à contabilidade, que desenvolve suas atividades na gerência de controladoria da empresa estudada desde 2011, de forma a interagir com o processo, o que para Dresch et al. (2015 p. 95) contribui para a construção de artefatos quando aplicado em *design science*.

Assim, as etapas deste estudo tiveram como base os passos propostos por Dresch et al. (2015, p. 125), conforme Figura 1.

Figura 1 – Etapas da pesquisa



Fonte: Dresch et al. (2015, p. 125) adaptado pelos autores.

A coleta de dados é realizada diariamente no trabalho do pesquisador participante com o devido cuidado de não perder o objetivo da pesquisa, pois diversas outras demandas podem

surgir no decorrer dos trabalhos (Suomala et al., 2014), sendo que as técnicas utilizadas foram de observação participante, reuniões com o Grupo Gestor de ESG, reuniões específicas com os gestores e câmaras temáticas e análise de documentos. Foram utilizadas as estruturas e ferramentas existentes na empresa, tais como aplicativo de mensagens eletrônicas, servidor de armazenamento, rede em nuvem e planilha eletrônica.

A identificação do problema foi realizada por meio do diagnóstico descrito no capítulo anterior que trouxe as lacunas quanto à falta de conhecimento das ações ambientais e sociais da empresa bem como a falta de registro dessas informações na contabilidade e falta de vinculação dessas ações com aspectos e impactos financeiros, ambientais e sociais, os capitais envolvidos, os riscos e os ODS.

Desta forma, a primeira etapa após a identificação do problema foi a necessidade de conhecer quais são as ações de sustentabilidade que a empresa possui, ou seja, quais as ações que estão relacionadas com aspectos ambientais e sociais de impacto relevante para as partes interessadas e que envolvam diversos capitais, não apenas o financeiro. Na presente pesquisa essa etapa foi chamada de inventário das ações existentes.

O inventário das ações existentes foi realizado entre os meses de junho de 2022 e dezembro de 2022 com o levantamento das informações dentro e fora da empresa. Esse levantamento foi realizado junto aos gestores na forma de uma planilha eletrônica enviada por e-mail para ser preenchida com as ações desenvolvidas no setor relacionadas com aspectos e impactos ambientais e sociais da empresa. Adicionalmente, foi solicitado que os gestores identificassem as ações potenciais que a empresa ainda não desenvolve, mas que existem no mercado e têm potencial para serem desenvolvidas dentro da empresa estudada.

Para orientação quanto ao preenchimento da planilha eletrônica, foi realizada uma reunião geral com o Grupo Gestor de ESG e suas câmaras temáticas no dia 3 de junho de 2022. Nessa reunião, foram explicados o objetivo do trabalho, orientações quanto ao preenchimento correto das informações e conceitos de sustentabilidade e ESG. Mesmo com a reunião geral, foi necessário realizar reuniões individualizadas em pequenos grupos, que totalizaram mais 5 (cinco) reuniões.

As reuniões presenciais foram realizadas em grupos separados conforme a câmara temática específica entre os meses de julho a outubro de 2022, sendo que em uma das câmaras temáticas foi necessário realizar mais de uma reunião para que o entendimento de um pensamento integrado e a inclusão de aspectos e impactos ambientais e sociais fossem, de fato, entendidos pelos gestores.

No geral, notou-se que questões relacionadas com aspectos e impactos econômicos estão consolidadas e são entendidas facilmente pelos gestores, pois já fazem parte da cultura da organização. Porém, quando questionados sobre outros aspectos que não sejam apenas o econômico foi necessário realizar reuniões pontuais com explicações e discussões na busca de um melhor entendimento.

As informações solicitadas das ações existentes relacionadas aos aspectos e impactos ambientais e sociais são: nome do projeto e suas ações; início e vigência; qual o atual *status* (em andamento ou suspenso, sendo que se estiver suspenso o gestor precisava explicar o motivo e o que é necessário para que a ação continue); qual o objetivo da ação e onde se quer chegar com a ação; se a ação está divulgada em algum documento formal da empresa (Carta de Governança, Relatório de Sustentabilidade, Demonstrações Financeiras, site ou outros); se a ação possui algum tipo de controle em sistemas ou planilhas; quais os recursos necessários para a ação (financeiros e não financeiros); quais os *stakeholders* envolvidos na ação; se a ação já recebeu alguma premiação ou foi apresentada em congressos ou outros; e, ao final foi deixado um espaço livre para que o gestor colocasse quaisquer outras informações relevantes não apresentadas anteriormente.

As respostas foram coletadas utilizando-se uma planilha eletrônica, com questões de múltipla escolha e questões abertas para que os gestores incluíssem informações sem se limitar com quantidade de caracteres, o que forneceu um rico material de trabalho.

A planilha eletrônica foi elaborada com duas abas. Na primeira, os gestores responderam conforme os projetos e ações existentes e, na segunda, dos projetos com potencial para serem implantados, para esta aba a orientação foi para que eles fizessem pesquisas sobre outras empresas de saneamento.

Dos 7 grupos, apenas 3 enviaram informações de ações potenciais que a empresa poderia adotar. A consolidação dessas informações foi realizada em uma única planilha chamada de “Inventário de Ações de ESG” e forneceu informações relevantes para iniciar o processo de conhecimento das ações da empresa e a melhora das informações de sustentabilidade na contabilidade.

Importante destacar que os gestores informaram que algumas das ações nunca foram divulgadas em nenhum documento e que eram de conhecimento apenas do setor, o que confirma a importância desta etapa da pesquisa. O resultado dessa etapa colaborou de imediato na melhora da qualidade das informações constantes no Relatório de Sustentabilidade de 2022, pois apresentou informações que não eram divulgadas anteriormente.

Com essas informações consolidadas, espera-se que a contabilidade inclua em seus registros as informações não financeiras para melhorar a prestação de contas e fornecer informações relevantes a seus mais diversos *stakeholders*. Para isso, fez-se necessário também conhecer os sistemas e modelos existentes que tratam de contabilidade da sustentabilidade.

4 OPORTUNIDADE DE MELHORIA E RECOMENDAÇÃO

A contabilidade é capaz de auxiliar na medição e gestão da sustentabilidade para se alcançar o desenvolvimento sustentável (Zborková & Dvořáková, 2014), porém para os tomadores de decisões, só será possível levar em conta os impactos ambientais e sociais indesejados se realmente a empresa possuir um sistema de medição no qual esteja incluído esses impactos, agindo desta forma a favor da sustentabilidade (Schaltegger et al., 2017).

Desta forma, na sequência é apresentada uma perspectiva ampla de ferramentas a respeito de informações ambientais e sociais em pesquisas já publicadas quanto à inclusão da sustentabilidade na contabilidade.

4.1 Geração de valor na perspectiva IIRC

O IIRC publicou em 9 de dezembro de 2013 o *Framework* para relato integrado, formado por um conjunto de conceitos básicos, de princípios e elementos de conteúdo que orientam a companhia na comunicação integrada das informações de natureza financeira, ambiental e social e tem como base o processo de geração de valor ao longo do tempo (Gelbcke et al., 2018).

A perspectiva de geração de valor criada para a organização e para os outros *stakeholders* passa por um conjunto de interações, relacionamentos e atividades e considera os seis capitais apresentados pelo *Framework* de Relato Integrado do IIRC, que são: capital financeiro, intelectual, manufaturado, humano, social e de relacionamento e capital natural. Esses capitais são impactados e ocorre uma alteração de seu estado original durante as atividades da empresa com aumento, diminuição ou até mesmo uma transformação (Kassai et al., 2019).

O destaque do IIRC é quanto ao processo de geração de valor, tanto para a organização quanto para outras partes interessadas, que admite retornos financeiros para os provedores de capitais e aos outros *stakeholders*, inclusive para a sociedade em geral (IIRC, 2013). Essa relação foi chamada como “ganha-ganha” por Kassai et al. (2019, p. 229).

4.2 Sustentabilidade como ativo

Para Willard (2014, p. 19), quando relacionado com negócios, o uso dos termos de sustentabilidade são melhor traduzidos como “ativos” e “capital”. Essa nomenclatura mais corporativa auxilia os executivos a reconhecerem de quais recursos naturais suas operações dependem de forma direta ou indireta e que viver de “juros” é mais atrativo do que acabar com todo o capital natural existente.

Uma forma de gestão de ativos considerada por Willard (2014, p. 25), chamada de “Empresas Inteligentes”, é representada pela imagem de um banco de três pernas para a criação de valor sustentável que leva em consideração o capital natural, o capital humano e social e o capital financeiro e manufaturado, para que os executivos entendam que, quando há um equilíbrio desses capitais, há geração de valor para a empresa (Willard, 2014).

Willard (2014) também apresenta uma forma de demonstrar o resultado que leva em consideração os benefícios da sustentabilidade, na qual é necessário analisar as estratégias de sustentabilidade que melhoram os ganhos de receita de faturamento e monetizam os benefícios da redução das despesas, além de mitigar os riscos que podem comprometer os lucros.

4.3 Sustentabilidade como competitividade

A pesquisa teórica de Zborková e Dvořáková (2014) na área de contabilidade corporativa para o desenvolvimento sustentável teve como base a integração dos aspectos econômicos, ambientais e sociais do desempenho empresarial como um dos fatores-chave da competitividade e do sucesso empresarial. Os autores propõem um modelo de contabilidade corporativa para o desenvolvimento sustentável e consideram aspectos ambientais e sociais do desempenho corporativo como um dos principais fatores de competitividade e sucesso empresarial.

Para Zborková e Dvořáková (2014), o conceito de sustentabilidade não pode ser ignorado pelas empresas pois geram oportunidades potenciais e as novas ameaças trazidas pelo século 21 podem ser críticas para a sobrevivência da empresa. Ainda segundo os autores, a ênfase apenas em indicadores financeiros tradicionais não é capaz de auxiliar a empresa na superação dessas novas ameaças. A busca por vantagem competitiva envolve outras questões, tais como informações qualitativas, busca de novos mercados, investimentos em trabalhadores qualificados e ativos intangíveis (Zborková & Dvořáková, 2014).

O modelo dos pesquisadores foi chamado de modelo ampliado de contabilidade corporativa para o desenvolvimento sustentável, no qual o resultado econômico não pode deixar de ser considerado e o negócio não pode deixar de entregar benefícios aos seus proprietários, tendo como base três questões: O que medir? Como medir? Para quem medir?

A contabilidade financeira para o desenvolvimento sustentável pode ser considerada como um sistema de contabilidade corporativa que coleta, registra e transfere informações sobre aspectos ambientais e sociais aos usuários internos e externos (Zborková & Dvořáková, 2014).

4.4 Abordagem inovadora para a contabilidade da sustentabilidade

Tomadores de decisões e outras partes interessadas, quando conhecedores dos impactos ambientais e sociais, são capazes de tomar decisões tendo como base o desenvolvimento sustentável. Para isso, um sistema de medição de contabilidade precisa existir dentro de uma organização com abordagens inovadoras e gestão de informações de sustentabilidade (Schaltegger et al., 2017).

O sistema de medição apresentado por Schaltegger et al. (2017) tem foco na inovação e serve para identificar e avaliar os impactos ambientais e sociais, pois são essas informações que servirão de base para a criação de soluções de sustentabilidade, vinculando ações e resultados corporativos ao desenvolvimento sustentável (Schaltegger et al., 2017).

Para a gestão da informação de sustentabilidade, é necessário vincular as ações e resultados corporativos ao desenvolvimento sustentável, entendendo a empresa em um contexto competitivo e inserida em um ambiente social e ambiental. Desta forma, será possível uma inovação na área de contabilidade e de relatórios de sustentabilidade (Schaltegger et al., 2017).

4.5 Informação da sustentabilidade para a tomada de decisão

O desenvolvimento de uma ferramenta para integrar sustentabilidade com a tomada de decisão foi tema do projeto de pesquisa de Taïbi et al. (2020) que se iniciou em 2014 e foi até dezembro de 2017 e teve como foco o desenvolvimento de uma solução para o negócio alinhado a uma forte abordagem de sustentabilidade com uma metodologia intervencionista em uma empresa de alimentos orgânicos e produtos ecológicos da França.

O modelo proposto por esses pesquisadores teve como base quatro conceitos principais de sustentabilidade: capital como um passivo, sustentabilidade como um sistema resiliente, consideração de um escopo ampliado de responsabilidade e capacidade de suporte do planeta. Consideraram três capitais: natural, social e financeiro, sendo que o capital social cobre tanto o capital humano quanto o social.

Em uma abordagem na qual menos é melhor, Taïbi et al. (2020) apresentaram um modelo que compara a base inicial e os anos seguintes, sendo o capital mantido se não houver aumento da dívida de cada tipo de capital.

A ferramenta desenvolvida por Taïbi et al. (2020) não foi adotada pela organização, e a pesquisa apresenta questões para reflexão, tais como a dificuldade em aceitar a insustentabilidade da organização, considerada até então como uma empresa “socialmente responsável”, e qual o custo (social e ambiental) da empresa para alcançar o crescimento econômico, ou seja, qual é o impacto causado que suporta este crescimento.

4.6 Motivadores da sustentabilidade em uma matriz

Já Hart e Milstein (2004, p.71) apresentam uma matriz que chamaram de “Modelo de valor sustentável” para a empresa e que tem como objetivo auxiliar os gestores a identificarem quais estratégias e práticas podem contribuir com um mundo mais sustentável e que também gere valor aos acionistas.

Uma empresa sustentável é aquela que gera benefícios econômicos, sociais e ambientais de forma concomitante, contribuindo assim para o desenvolvimento sustentável. Neste caso, a sustentabilidade pode ser conciliável com o crescimento econômico, podendo ser uma importante fonte de vantagem competitiva e de geração de valor para acionistas e comunidade em geral (Hart & Milstein, 2004).

O modelo desenvolvido por Hart e Milstein (2004) considera a perspectiva do negócio e os motivadores de sustentabilidade (manutenção das atividades e visão interna e externa). Cada motivador de sustentabilidade possui estratégias e práticas do negócio e se associa a uma dimensão específica para que assim seja criado valor ao acionista. O modelo propõe ao gestor uma forma de pensar na qual é necessário reconhecer os desafios e oportunidades.

Os autores defendem que apenas uma ação não é suficiente para a criação de valor sustentável para as empresas, apresentando como exemplos ações de diminuição de consumo de matéria-prima e poluição atreladas a uma rápida industrialização ou melhora da transparência e responsabilidade ou desenvolvimento de tecnologias que consigam diminuir as ações negativas da “pegada do homem” sobre o planeta, ou ainda as empresas conseguem criar valor aos acionistas ao atenderem às necessidades dos mais vulneráveis, auxiliando na distribuição e criação de renda de forma inclusiva (Hart & Milstein, 2004).

4.7 Meta de sustentabilidade

No estudo de caso *city farm*, Lamberton (2000) usou a sustentabilidade alvo e a sustentabilidade real como um indicador de desempenho para as categorias de atuação do caso estudado, com a utilização de várias unidades de medidas, não só a financeira. Por exemplo, para a categoria de atuação “reciclagem”, colocou como sustentabilidade alvo “100% de reciclagem de todas as saídas” e como sustentabilidade real, o que a organização faz hoje. Desta forma, criou um indicador de desempenho para a categoria reciclagem sem utilização de valores financeiros.

Esse tipo de avaliação permite uma comparação entre o desempenho real e o desempenho alvo e mostra a ecoeficiência da organização ao longo do período (Lamberton, 2000).

Para a construção da contabilização do desenvolvimento sustentável, o autor utilizou os conceitos de ecoeficiência, que é a produção de mais bens com menos recursos naturais, e ecojustiça, que é a vinculação de questões sociais a ecológicas, visando à manutenção dos recursos naturais para gerações futuras, o que chamou de equidade intergeracional. E chamou de equidade intrageracional quando ocorre a redução de pobreza por meio da redistribuição de riqueza.

Lamberton (2000) utilizou sete categorias de desempenho em sua pesquisa: reciclagem, gestão de resíduos, gestão da água, gestão de energia, gestão do transporte, conformidade e gestão da terra. Para o pesquisador, a informação de como a empresa está realizando a gestão de sua vida ecológica é necessária aos *stakeholders* e principalmente aos investidores, pois pode vir a impactar a vida financeira da empresa.

Os contadores precisam formar equipes com outros profissionais para viabilizar a medição do desempenho para o desenvolvimento sustentável, com objetivo de criar facilidade de diálogo entre os profissionais das áreas ambientais e sociais (Lamberton, 2000).

4.8 Recomendação

Diante dos modelos e sistemas estudados, o Quadro 1 apresenta um resumo dos principais conceitos.

Quadro 1 - Principais conceitos

Modelos existentes	Conceitos
Sustentabilidade alvo (Lamberton, 2000)	Conceito de sustentabilidade alvo para fins de comparação entre o desempenho real e o desempenho alvo que irá apresentar a ecoeficiência da organização ao longo do período. Uso das dimensões econômica, ecológica (utilizada com o nome de ambiental) e social e dos fatores de desempenho (performance financeira, ambiental, intergeracional e intrageracional). Conceito de categorias de desempenho: reciclagem, gestão de resíduos, gestão da água, gestão de energia, gestão do transporte, conformidade e gestão da terra.
Motivadores de Sustentabilidade em uma Matriz (Hart & Milstein, 2004).	Conceito de geração de benefícios econômicos, sociais e ambientais, de forma concomitante. Sustentabilidade conciliável com o crescimento econômico sendo uma fonte de vantagem competitiva e de geração de valor para acionistas e comunidade em geral. Utilização das estratégias: visão de sustentabilidade, gerenciamento do produto, combate à poluição e tecnologia limpa.
Geração de valor e pensamento integrado na perspectiva do IIRC (IIRC, 2013)	Utilização do conceito de capitais (financeiro, intelectual, manufaturado, humano, social e de relacionamento e capital natural) como estoques que são alterados pelas atividades da organização, podendo aumentar, diminuir ou até mesmo se transformarem. O pensamento integrado tem como base que a tomada de decisão precisa considerar os diversos capitais usados ou afetados pela organização, bem como a criação, preservação ou erosão de valor no curto, médio e longo prazo.

Sustentabilidade como um ativo (Willard, 2014)	Conceito de “Empresas inteligentes” quanto ao equilíbrio dos capitais e conceito de análise das estratégias de sustentabilidade que melhoram os ganhos de receita de faturamento e monetizam os benefícios da redução das despesas.
Sustentabilidade como competitividade (Zborková & Dvořáková, 2014)	Informações qualitativas na busca de competitividade, foco na entrega dos benefícios aos seus proprietários, uso das questões: O que medir? Como medir? Para quem medir? Com coleta, registro e transferência de informações sobre aspectos ambientais e sociais.
Abordagem inovadora para a contabilidade da sustentabilidade (Schaltegger et al., 2017)	Tem como foco a inovação e serve para identificar e avaliar os impactos ambientais e sociais, pois são essas informações que servirão de base para a criação de soluções de sustentabilidade, vinculando ações e resultados corporativos ao desenvolvimento sustentável. Necessário vincular as ações e os resultados corporativos ao desenvolvimento sustentável e entender que a empresa está inserida em um contexto competitivo em um ambiente social e ambiental.
Sustentabilidade na tomada de decisões (Taïbi et al., 2020)	Os três passos do processo de implementação utilizado: a escolha dos capitais e como contabilizar, a definição dos limites de cálculos e quanto à coleta de dados e os cálculos.

Fonte: elaborado pelos autores.

No Quadro 2, são apresentadas as características de sistemas de contabilidade da sustentabilidade estudados.

Quadro 2 – Características de sistemas de contabilidade da sustentabilidade

Características	Artigos relacionados
Abordagem de longo prazo	Hart & Milstein (2004), IIRC (2013), Kassai et al. (2019), Taïbi et al. (2020) e Unerman & Chapman (2014)
Apresentar a geração de valor para partes interessadas com informações ambientais e sociais (além da financeira)	Hörisch et al. (2020), Kassai et al. (2019), Oliver et al. (2016) e Zborková & Dvořáková (2014)
Considerar a geração de benefícios aos proprietários/acionistas	Hart & Milstein (2004) e Zborková & Dvořáková (2014)
Descrever as interações entre os aspectos econômicos, ambientais e sociais com registro e medição (identificação e avaliação)	Schaltegger & Burritt (2010), Schaltegger et al. (2017), Taïbi et al. (2020), Willard (2014) e Zborková & Dvořáková (2014)
Consideração do conceito de Desenvolvimento Sustentável	Zborková & Dvořáková (2014)
Setor de contabilidade como essencial na promoção do sistema de contabilização do desenvolvimento sustentável — aplicação de modelos e apoio para a sustentabilidade.	Bebbington & Larrinaga (2014), De La Cueva (2021), Gray (2010), Hörisch et al. (2020), Roberts et al. (2021) e Unerman & Chapman (2014)
Consideração de novas práticas e novas tecnologias para o crescimento sustentável	Gray (2010), Hart & Milstein (2004), Schaltegger et al. (2017),

Fonte: elaborado pelos autores.

As informações advindas do “Inventário de ações de ESG” forneceram base para que a contabilidade tenha o conhecimento das atividades da companhia relacionadas com ações ambientais e sociais praticadas pela empresa. Após essa coleta de dados, ficou nítida a falta de informações quanto ao relacionamento das ações com os aspectos e impactos ambientais e sociais das atividades operacionais da empresa, ou seja, é necessário conhecer o motivo de a empresa praticar a ação, se simplesmente para cumprir normas e leis ou para mitigar um risco. Também não se conhece o relacionamento da ação com outros capitais, com os riscos e com os ODS.

Conhecendo as ações, também é possível criar metas para elas (Lamberton, 2000), algo que faz com que os gestores reflitam sobre onde a empresa deseja chegar com a ação realizada, criando indicadores e uma forma de medição que é um dos desafios das informações de sustentabilidade (Schaltegger et al., 2017).

Assim, a inclusão de uma abordagem orientada aos aspectos ambientais e sociais na contabilidade se apresenta com uma oportunidade de melhoria para a prestação de contas da empresa estudada melhorando a qualidade das informações fornecidas aos tomadores de decisões e outras partes interessadas.

O grande desafio da contabilidade é como incorporar fatores de sustentabilidade, que são difíceis de mensurar, no processo de tomada de decisão (Oliver et al., 2016). O estudo dos sistemas e modelos existentes que tratam de contabilidade da sustentabilidade tem como objetivo superar este desafio e fornecer base para que a contabilidade seja capaz de incorporar fatores de sustentabilidade com a sistematização das informações não financeiras.

Destarte, com este estudo foi possível conhecer as formas de gestão das informações não financeiras, os conceitos e principais características. Essas informações fornecem uma visão geral de ferramentas que podem ser utilizadas pelas empresas e conceitos, para que a partir da realidade da empresa estudada, possa ser criado seu próprio sistema de contabilidade de sustentabilidade com informações atualizadas para seus *stakeholders* visando a melhora da prestação de contas colocando a contabilidade como fornecedora de informações financeiras e não financeiras.

Após conhecer as ações relacionadas com aspectos e impactos ambientais e sociais da empresa estudada e as ferramentas da contabilidade da sustentabilidade de pesquisas já publicadas, recomenda-se como próximo passo a criação de um sistema de contabilidade da sustentabilidade para a empresa estudada com informações de sustentabilidade incluídas na contabilidade por meio de um sistema que demonstre as interações das dimensões de sustentabilidade (econômica, ambiental e social), com o emprego de registro, análise e relato dos impactos financeiros com relação à dimensão social e ambiental, os impactos ambientais e sociais na dimensão econômica e as interações entre essas dimensões e o relacionamento com os diversos capitais, riscos e ODS.

Recomenda-se que esse sistema seja atualizado constantemente para que seja disponibilizado tempestivamente na Sala de Situação e para as demais partes interessadas, bem como utilizado como base de informações para o Relatório de Sustentabilidade.

Para a criação do sistema de contabilidade da sustentabilidade recomenda-se que seja utilizado os conceitos e características dos sistemas apresentados nesta pesquisa, conforme a realidade da empresa estudada, bem como estruturado de forma que possa ser replicado pela contabilidade de outras empresas.

5 CONCLUSÕES E CONTRIBUIÇÕES

O caso estudado é de uma empresa de economia mista municipal do setor de saneamento de uma cidade do estado de São Paulo que divulga suas informações não financeiras desde 2012 em seu Relatório de Sustentabilidade anual, porém essas informações não estão incluídas na contabilidade da empresa.

Quando se conhece as informações relevantes de sustentabilidade, os gestores são capazes de fornecer apoio à organização no desenvolvimento sustentável (Schaltegger & Burritt, 2010) por meio de conceitos do pensamento integrado, que tem como base a tomada de decisões de forma integrada, pois considera os diversos capitais usados ou afetados pela organização e a criação, preservação ou erosão de valor no curto, médio e longo prazo (IIRC, 2013).

Se está na contabilidade a esperança de tornar os desafios do desenvolvimento sustentável concretos dentro das organizações (Unerman & Chapman, 2014), se a contabilidade

é considerada uma parte essencial para a promoção do desenvolvimento sustentável (De La Cueva, 2021), sendo os contadores os profissionais que possuem o conhecimento, a capacidade e habilidade para utilizar os mecanismos da contabilidade como uma ferramenta de mudança (Roberts et al., 2021), o que se apresentou nesta pesquisa foi, na prática, o início da integração das informações de sustentabilidade na contabilidade em uma empresa de saneamento municipal, colocando a contabilidade como protagonista no fornecimento não apenas das informações financeiras como também das informações não financeiras.

Para responder à questão desta pesquisa, foi apresentado um caso prático de levantamento das informações das ações de sustentabilidade que a empresa possui, realizado por uma intervenção participante. Também foi apresentado os principais conceitos e características de modelos e sistemas de contabilidade da sustentabilidade de estudos já publicados. Essas duas etapas se apresentam como a base para a criação de um sistema de contabilidade da sustentabilidade na empresa estudada que é a recomendação apresentada nesta pesquisa.

A utilização do *design science research*, método orientado à solução do problema, desenvolvido por Dresch et al. (2015), auxiliou na diminuição do distanciamento entre teoria e prática, pois focou na solução do problema, que foram as lacunas identificadas no diagnóstico inicial, relacionadas com falta de informações não financeiras na contabilidade. Já a utilização da teoria intervencionista teve como vantagem que a solução do problema acontece durante o próprio processo de intervenção (Suomala et al., 2010).

Um dos desafios enfrentados pela contabilidade esteve relacionado primeiramente em conhecer quais as informações de sustentabilidade precisam estar em seus registros para a melhora da prestação de contas, o que foi superado com a identificação das ações relacionadas com aspectos ambientais e sociais de impacto relevante para as partes interessadas, com referências a outros capitais e não apenas ao financeiro.

Também foi identificada a falta de conhecimento de conceitos de sustentabilidade e ESG dos gestores, para isso foram realizadas reuniões pontuais com explicações e discussões a respeito desses conceitos. Essa disseminação de informações a respeito de sustentabilidade colaborou na identificação dos aspectos e impactos ambientais e sociais, tendo em vista a dificuldade dos gestores em reconhecer que as ações possuem outros impactos que não apenas o financeiro.

Conforme os estudos de Lamberton (2000), para desenvolver trabalhos na área de medição do desenvolvimento sustentável é necessário que os contadores formem equipes com outros profissionais para facilitar diálogos entre os profissionais das áreas ambientais e sociais.

Desta forma, a criação do Grupo Gestor de ESG na empresa estudada com profissionais de diversas áreas, inclusive da área contábil, ambiental e social, foi uma importante iniciativa para o andamento dos trabalhos desta pesquisa. Importante destacar que a coordenação do Grupo Gestor de ESG é realizada por um profissional de contabilidade, que é o interventor desta pesquisa, e um profissional do setor de meio ambiente.

Com a intensificação das reuniões e discussões entre os diversos profissionais, houve uma melhora na integração entre as áreas, o que abriu uma nova comunicação entre os departamentos, melhorando a divulgação das ações da empresa com relação às informações não financeiras tanto internamente quanto externamente. O fortalecimento dessa comunicação vai ao encontro dos estudos de Lamberton (2000).

Outro desafio foi manter o foco da pesquisa, pois no decorrer do trabalho foram surgindo várias outras atividades para serem desenvolvidas pelo pesquisador participante, o que para Suomala et al. (2014) fortalece a confiança das relações e contribui para o sucesso da pesquisa, porém o pesquisador participante não pode perder o foco do problema principal a ser solucionado.

Que este estudo possa servir de referência para as empresas de saneamento e outras empresas interessadas em iniciar a integração das informações de sustentabilidade na contabilidade, incentivando a apresentação das interações das dimensões de sustentabilidade (econômica, ambiental e social), a relação com os diversos capitais e com riscos e ODS, fornecendo informações relevantes para as partes interessadas além de apoio à organização no desenvolvimento sustentável e na utilização do pensamento integrado.

Este trabalho se limitou a apresentar a forma como foi realizado o levantamento das ações de sustentabilidade existentes na empresa estudada, seus desafios, dificuldade e oportunidade. Também apresentou uma perspectiva ampla a respeito de informações sociais e ambientais de estudos publicados a respeito da inclusão da sustentabilidade na contabilidade.

Destaca-se que essa pesquisa não buscou comprovar ou analisar se a empresa é ou não sustentável e não se aprofundou nos conceitos de sustentabilidade, mas sim buscou apresentar uma oportunidade de a contabilidade melhorar suas informações por meio da inclusão de uma abordagem orientada aos aspectos ambientais e sociais.

Conclui-se como oportunidade de melhoria a criação da sistematização das informações de sustentabilidade na contabilidade por meio de um sistema que demonstre as interações das dimensões de sustentabilidade (econômica, ambiental e social), com o emprego de registro, análise e relato dos impactos financeiros com relação à dimensão social e ambiental, os impactos ambientais e sociais na dimensão econômica e as interações entre essas dimensões e o relacionamento com os diversos capitais, riscos e ODS.

A inclusão na contabilidade de uma abordagem orientada aos impactos ambientais e sociais na empresa, conforme apresentado, colabora no fornecimento das informações não financeiras o que contribui com a melhora da prestação de contas e vai ao encontro das novas demandas pelas partes interessadas, colocando a contabilidade como protagonista no fornecimento das informações financeiras e não financeiras.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Adams, C. A., & Larrinaga-González, C. (2007). Engaging with organisations in pursuit of improved sustainability accounting and performance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(3), 333–355. <https://doi.org/10.1108/09513570710748535>
- Baard, V. (2010). A critical review of interventionist research. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7(1), 13–45.
- Bebbington, J., & Larrinaga, C. (2014). Accounting and sustainable development: An exploration. *Accounting, Organizations and Society*, 39(6), 395–413. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.01.003>.
- Deegan, C. (2002). Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures — a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 282–311. <https://doi.org/10.1108/09513570210435852>
- De La Cueva, J. F. (2021). Contabilidade gerencial socioambiental para o setor de distribuição de energia elétrica no Brasil por meio da abordagem da engagement research [Tese de Doutorado]. Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ.
- Dresch, A.; Lacerda, D. P. & Antunes Jr., J. A. V. (2015). Design Science Research: método de pesquisa para avanço da ciência e tecnologia. Porto Alegre: Bookman.
- Eccles, R.G. & Krzus, M.P. (2011). Relatório Único — Divulgação integrada para uma estratégia sustentável. 1ª edição. São Paulo: Saint Paul.
- Elkington, J. (1998). Partnerships from cannibals with forks: The triple bottom line of 21st-century business. *Environmental quality management*, 8(1), 37-51.
- Gelbcke, E. R., Santos, A. dos, Iudícibus, S. de, & Martins, E. (2018). Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas.
- Gray, R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability... and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. *Accounting, Organizations and Society*, 35(1), 47–62. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.04.006>
- Gusc, J., & Van Veen-Dirks, P. (2017). Accounting for sustainability: an active learning assignment. *International Journal of Sustainability in Higher Education*, 18(3), 329–340. <https://doi.org/10.1108/IJSHE-11-2015-0185>.
- Grupo Report. (2021). Os caminhos do relato do ESG: Um panorama sobre os frameworks e standards mais utilizados. <https://gruporeport.com.br/publicacoes>. 1, 64.
- Hart, S. & Milstein, M. (2004). Criando valor sustentável. *RAE Executivo*, 3, 65-79. 10.12660/gvexec.v3n2.2004.34820.
- Hörisch, J., Schaltegger, S., & Freeman, R. E. (2020). Integrating stakeholder theory and sustainability accounting: A conceptual synthesis. *Journal of Cleaner Production*, 275, 12. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.124097>.
- IFRS – International Financial Reporting Standards. (2010). *Conceptual Framework for Financial Reporting*. <https://eifrs.ifrs.org/eifrs/PdfAlone?id=24380&sidebarOption=UnaccompaniedConceptual>.
- IFRS – International Financial Reporting Standards. (2021). IFRS Foundation Trustees Feedback Statement on the Consultation Paper on Sustainability Reporting. IFRS® Foundation Feedback Statement. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/sustainability-reporting/sustainability-consultation-paper-feedback-statement.pdf>.
- IIRC – International Integrated Reporting Council. (2013). A estrutura internacional para Relato Integrado. <https://www.integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/>.
- Jönsson, S., & Lukka, K. (2005). Doing interventionist research in management accounting. *GRI Rapport*, n. 2005:6, 47, University of Gothenburg, Gothenburg Research Institute GRI, https://EconPapers.repec.org/RePEc:hbg:gungr:2005_006.

- Kassai, J. R., Carvalho, L. N., & Kassai, J. R. S. (2019). *Contabilidade Ambiental: relato integrado e sustentabilidade*. São Paulo: Editora Atlas/GEN. ISBN 978-85-97-02155-4.
- Lamberton, G. (2000). Accounting for sustainable development—A case study of City Farm. *Critical Perspectives on Accounting*, 11, 583-605.
- Larrinaga-González, C. (2017). En torno a la evolución de la investigación en contabilidad social y medioambiental. *Teuken Bidikay – Revista Latinoamericana de Investigación En Organizaciones, Ambiente y Sociedad*, 8(11), 21–38. <https://doi.org/10.33571/teuken.v8n11a1>
- Liu, F. H. M., Demeritt, D., & Tang, S. (2019). Accounting for sustainability in Asia: Stock market regulation and reporting in Hong Kong and Singapore. *Economic Geography*, 95(4), 362–384. <https://doi.org/10.1080/00130095.2018.1544461>.
- Machado, E. V., Jr. (2009). Sinergia dos stakeholders: um framework de gestão e responsabilidade social – estudo de caso em instituição de ensino superior brasileira. [Tese de Doutorado]. Faculdade de Engenharia, Arquitetura e Urbanismo, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção. Santa Barbara D’oeste: Universidade Metodista de Piracicaba.
- Oliver, J., Vesty, G., & Brooks, A. (2016). Conceptualising integrated thinking in practice. *Managerial Auditing Journal*, 31(2), 228–248. <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2015-1253>
- Oyadomari, J. C. T., Assis, W. A. de, Simãozinho, S. D. M., Mendonça Neto, O. R. de, & Dultra-de-Lima, R. G. (2012). Pesquisa intervencionista: análise dos estudos empíricos internacionais em Gestão Estratégica de Custos. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 31(2). 63-74. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v31i2.16117>.
- Roberts, L., Hassan, A., Elamer, A., & Nandy, M. (2021). Biodiversity and extinction accounting for sustainable development: A systematic literature review and future research directions. *Business Strategy and the Environment*, 30(1), 705–720. <https://doi.org/10.1002/bse.2649>.
- Schaltegger, S., & Burritt, R. L. (2010). Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders? *Journal of World Business*, 45(4), 375–384. <https://doi.org/10.1016/j.jwb.2009.08.002>
- Schaltegger, S., Etxeberria, I. Á., & Ortas, E. (2017). Innovating corporate accounting and reporting for sustainability – attributes and challenges. *Sustainable Development*, 25(2), 113–122. <https://doi.org/10.1002/sd.1666>
- Suomala, P., Lahikainen, T., Lyly-Yrjänäinen, J., & Paranko, J. (2010). Open book accounting in practice— exploring the faces of openness. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7(1), 71–96.
- Suomala, P., Lyly-Yrjänäinen, J., & Lukka, K. (2014). Battlefield around interventions: A reflective analysis of conducting interventionist research in management accounting. *Management Accounting Research*, 25(4), 304–314. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2014.05.001>.
- Taïbi, S., Antheaume, N. & Gibassier, D. (2020), Accounting for strong sustainability: an intervention-research based approach. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 11(7), 1213–1243. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-09-2017-0105>
- Turturea, M. (2015). Social and environmental reporting as a part of the integrated reporting. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 63(6), 2161–2170. <https://doi.org/10.11118/actaun201563062161>
- Unerman, J., & Chapman, C. (2014). Academic contributions to enhancing accounting for sustainable development. *Accounting, Organizations and Society*, 39(6), 385–394. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.07.003>
- Zborková, J., & Dvořáková, L. (2014). Model of corporate accounting for sustainable development. *Proceedings of the 9th European Conference on Innovation & Entrepreneurship*, 480–489.
- Willard, B. (2014). *Como fazer a empresa lucrar com sustentabilidade*. tradução Cristina Yamagami. 1.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.